

· 工作研究 ·

关于环境会计的若干理论问题

Some Theoretical Problems of Environmental Accounting

陈 华(厦门大学会计系, 厦门 361005)

摘要 环境会计作为环境学和会计学的边缘学科, 必然对传统会计的一些基本理论产生冲击和影响, 该文就其中的若干问题, 如环境会计对传统会计目标、基本假设、基本原则的影响加以探讨。

关键词: 环境会计; 会计目标; 会计假设; 会计原则

Abstract As the marginal subject of environment and accounting, environmental accounting will affect some basic theory of conventional accounting. The paper discusses the effects of environmental accounting on the objectives, Postulates, basic principle of conventional accounting.

Key words: Environmental accounting; Objectives of accounting; Accounting postulates; Accounting principles

环境是一种公共物品, 但它同时具有稀缺性。随着人类对资源的过度开发利用和向环境过度排放废弃物行为的发生, 环境资源稀缺性的一面凸显出来。二十世纪中期震惊世界的八大公害事故的发生, 引发了人们对环境问题的高度重视。尤其是 1980 年可持续发展理论的提出, 要求社会各界必须为了有效保护和改善环境而自觉约束自己行为对环境的影响, 这一要求毫无疑问同样作用于企业。然而这一要求又往往与企业追逐经济效益的根本目标相互矛盾, 因此简单地依靠规范管理要求企业对社会环境效益承担责任的效果并不明显。这就有必要将企业的环境业绩纳入到企业的决策系统中, 使企业在追求经济效益的同时, 重视环境效益。将环境学引入会计学, 必然会对传统会计的一些基本理论产生冲击和影响, 本文拟就其中的若干问题加以探讨。

1 环境会计对传统会计目标的影响

会计目标的研究曾经对会计理论的发展产生过积极的影响。美国财务会计概念框架就是以目标作为研究起点, 用于指导所有其他项目的研究, 并作为整个概念框架的基石。当前理论界流行的会计目标主要有两种: 一是“决策有用观”, 即向使用者提供有助于经济决策的信息; 二是“受托责任观”, 即反映管理当局受托责任的履行情况。美国 FASB 倾向于前者, 而国际会计准则委员会和英国 ASB 则倾向于二者的结合。环境会计作为会计的一个新兴分支, 在传统会计目标之上可以界定更为明确的环境会计目标: 反映企业管理当局对环境受托责任的履行情况, 提供有助于使用者进行环境决策和经济决策的信

息。

要正确理解环境会计的目标, 就必须准确把握三个基本问题: 向谁提供信息, 提供什么信息以及如何提供信息。与传统的财务会计信息相似, 环境会计信息的使用者众多, 遍布社会各界, 企业内外。可持续发展战略的提出引起社会各界对环境问题的广泛关注: 政府部门、非政府组织和民间团体都制定了内容详尽、惩治严厉的法规或章程, 要求企业必须对自己不利于环境的行为承担责任; 金融机构、证券市场开始关注企业的可持续发展, 要求对企业的可持续发展进行评价; 保险机构充分吸取 70 年代以来大量因环境污染造成的保险赔偿案例的教训, 开始改变对环境风险的赔偿策略; 投资者出于对投资的安全性和收益性的考虑, 也开始关心企业的环境绩效对于企业财务上的安全性和赢利能力的影响; 身处企业周围的社会公众则充分意识到了了解企业的环境绩效将有助于他们改进同相邻企业之间的关系, 有助于他们进行相关的决策; 而对企业管理当局而言, 环境会计信息毫无疑问将有助于他们解脱财务和环境责任, 实施环境管理和经济管理。

面向如此众多的信息使用者提供的环境会计信息必须满足一定的质量要求。这些要求与传统财务会计信息的要求相似, 如必须符合成本效益原则, 必须相关、可靠、可比、可理解等等。同时, 环境会计信息必须对外披露。鉴于对企业环境会计信息的需求已经越来越超出了传统概念的范畴, 环境会计披露的内容将明显超出传统财务会计报告通常要求披露的内容, 包括环境成本、环境负债、与环境负债和成

本相关的特定会计政策、报表中确认的环境负债和成本的性质、与某一实体或其所在行业相关的环境问题的类型、政府就环境保护措施给予的任何鼓励等等。有关披露的内容可以包括在财务报告内,也可以列入财务报表的附注中,在某些情况下,还可以作为其他报告的组成部分。在决定是按项目还是按大类进行信息披露时,应考虑重要性原则。在判断重要性时,不仅要考虑金额,而且要考虑项目的性质。

2 环境会计对传统会计四大基本假设的影响

四大基本假设是传统会计建立理论结构和方法体系的基础,环境会计作为会计学的一个分支,毫无疑问必须遵从会计学的一般规律和总体特征。因此,传统四大会计假设的大多数内容依然是成立的。但是,环境会计毕竟是一个新兴的分支,它肯定会面临一些新的问题,那么传统会计假设在应用于环境会计时作一些必要的突破也就不难理解了。

2.1 会计主体假设应当加以扩展。如果纯粹从会计技术的角度看,会计主体是指会计所为之服务的、单独组织系统的会计核算并编制独立的会计报告的单位。但是应用于环境会计,企业所控制的经济资源就不再局限于传统意义上的人造资源,还要包括环境资源。企业在生产经营活动中必然使用环境资源,其行为必将造成大量的外部环境成本,企业必须对此负责,将其内部化,将外部的某些经济现象、经济过程及其结果纳入企业环境会计的核算范围。于是,在环境会计中应用会计主体假设,不仅要考核和报告主体自身的经济性,还要考核和报告一个主体对外的不经济性。

2.2 持续经营和会计分期假设应当坚持。持续经营假设假定企业在可预见的未来能够长期存在,而会计分期假设则是指对于企业持续经营中发生的各种经济业务和活动可以归属于人为划分的各个期间。这两项假设必然作用于环境会计,因为环境会计中的信息披露以及环境管理正是基于企业能够持续经营这一前提,而定期评估企业环境效益和经济效益并对外报告则是坚持了会计分期的假设。但考虑到环境会计的特殊性,即企业行为发生的时期与对环境所发生的影响往往不在同一会计期间,因此在进行会计核算时,对会计分期假设应当适当放宽要求。

2.3 货币计量假设必须调整。传统会计中的货币计量假设认为,会计应该以货币作为最主要和最终统一的计量形式,并在假定币值不变的基础上形成了历史成本原则。但是在环境会计中对外披露环境信息时,多数情况下是无法运用货币计量的,因此在将

货币计量假设应用于环境会计时,必须作出一定的调整,即允许同时采用货币和非货币两类计量模式,并且允许在使用历史成本、现行成本、现行市价、可实现(清偿)净值、未来现金流量的现值等传统计量属性的基础上,引入机会成本、替代成本等多种计量属性。我们不妨称之为“多重计量”假设。

2.4 补充可持续发展假设。基于环境会计的特殊性,我们还必须在四大基本假设之外,补充第五个假设,即可持续发展假设。可持续发展的要义在于既满足当代人的需求,又不对后代人满足自身需求的能力构成危害的发展,因此必须追求经济与环境的协调发展,以保证经济、社会和环境能够真正实现长期的持续发展。可持续发展理论是环境会计的基石,是构造环境会计理论和方法体系的根本制约条件。

3 环境会计对传统会计基本会计原则的影响

如同四大基本假设一样,环境会计对传统会计的基本原则也是既有继承,又有变异与创新。例如成本原则、重要性原则、可靠性原则等关于约束条件和会计信息质量的原则将继续普遍作用于环境会计,而配比原则、真实性原则等用于会计要素的确认、计量和报告的原则则必须在继续贯彻的基础之上,结合环境会计的特点适当加以突破。

环境会计毕竟不同于传统的财务会计,企业行为发生的时期与其对环境所发生的影响往往不在同一会计期间,而是相隔很久。如果严格遵循配比原则进行核算就会严重扭曲包含环境因素的企业的经营业绩。因此,在贯彻配比原则时,应当将目前的行为同企业未来的长远利益以及社会整体收益相结合。

另外,真实性原则在环境会计中可能也将遭遇挑战。日本企业的实践便是一个十分有趣的例子。日本的管理理念十分重视以成本分配作为实行管理战略目标的手段,认为可以不过分拘泥于成本分配的准确合理,重要的是要利用成本信息促使企业组织实现所需要的变革。因此,它们有意识地将“绿色”生产过程与产品本应负担的成本分配给其他生产过程与产品,从而提供使企业决策向有利于环保的方面发展的信息。

除了对传统会计原则的继承和变异,环境会计还必须坚持一些自己特有的会计原则,突出表现在兼顾经济效益与环境效益原则、外部影响的内部化原则、社会性原则、法规性原则等。兼顾经济效益与环境效益,是可持续发展理论的要求。作为一个盈利性的经济组织,企业当然要追求经济效益,但是如果要保持可持续发展,仅此是远远不够的,企业还必须

· 工作研究 ·

W TO 后环卫档案的挑战与对策

The Challenge and Countermeasures of Environmental Sanitation Archives after China Accessing to the W TO

郑秀容(宁德市蕉城区环境卫生管理处, 宁德 352100)

摘要 分析了中国加入W TO 后, 环卫档案管理工作面临的机遇和挑战。根据W TO 原则要求, 提出若干对策。**关键词:** 入世; 环卫档案管理; 对策**Abstract** The paper analyses the opportunity and challenge of environmental sanitation archives after China Accessing to the W TO, and puts forward some countermeasures according to the requirement of W TO principles**Key words:** Accessing to the W TO; Management of environmental sanitation archives; Countermeasure

1 加入W TO 后环卫档案面临的机遇和挑战

1.1 2001年11月10日, 我国正式加入W TO。按照W TO 规则, 世贸组织的所有基本原则及协定、协议将成为我国政府行为的规则, 与W TO 规则相关的国内立法要进行调整, 档案执法依据将发生变化。全面的市场开放使得城市环卫管理的职能面临重大变革, 环卫档案行业机遇与挑战并存。如何使环卫行业档案工作的发展做到趋利避害, 把压力转变为促进环卫管理体制改革的动力, 是环卫行业持续稳定发展面临的新课题。

1.2 按照W TO 规则, 有关政府行为要公开透明。透明度原则规定各成员国应公开、合理、统一地实施有关法规、条例以及相关判决。公正性和合理性要求各成员对法规的实施履行非歧视原则, 统一性要求在各成员国领土范围内管理贸易的有关法规不应有

差别待遇。我国档案法规体系尚待健全, 环卫档案机关作为政府的组成部门, 要提升档案工作的公开透明度, 逐步建立和规范档案执法结果公告制度, 让社会更多的人了解和支持环卫档案工作, 为环卫行业发展创造良好的社会环境。

1.3 按照W TO 规则, 要求成员加快贸易便利化, 管理现代化和监督规范化, 提高政府管理监督的质量和效率。贸易自由化原则以及环境标准间的国家差异使环卫管理部门面临很大压力。由于发展中国家环境标准相对宽松, 在世界贸易组织贸易自由化的统一规则下, 不可避免地会出现污染工业向我国不同地区迁移的利用外资现象。环境标准间的差异还将引发废物贸易发展, 尤其是非法废物贸易。发达国家由于国内公众环保意识日益增强, 环保法规标准愈来愈严格, 一些发达国家产生危险废物的公司

同时注重环境效益。外部影响的内部化, 则是修正后的会计主体假设的要求, 其基本含义是环境会计在行使反映和控制职能时, 不仅要考虑企业自身直接的经济活动, 还要同时考虑到企业对外部所产生的影响。社会性原则实质上也是可持续发展理论的要求, 它是指环境会计应当基于社会有关各方的需要对外提供信息, 同时在参与企业管理时还应当关注全社会的利益而不仅限于企业自身的利益。法规性原则则是与一系列的环境保护的法律法规相联系的。由于世界各国几乎都毫无例外地就环境保护问题制定了内容丰富的法律、法规和标准, 因此企业的环境活动最基本的要求就是按照这些法律、法规和

标准的要求行事, 相应地, 环境会计在对外披露信息时应当以对法律法规的遵循情况为重要内容, 在参与企业管理时要把有关法律法规的要求作为分析与决策中的重要标准。

参考文献

- 1 孟凡利 环境会计研究 东北财经大学出版社, 1999
- 2 葛家澍, 林志军 现代西方会计理论 厦门: 厦门大学出版社, 2001
- 3 王燕祥 环境会计若干问题的研究, 财务与会计导刊, 2002(4):
- 4 陈毓圭 环境会计和报告的第一份国际指南——联合国国际会计和报告标准政府间专家工作组第15次会议记录 会计研究 1998(5):